

**Česká republika**  
**NÁLEZ**  
**Ústavního soudu**

**Jménem republiky**

Ústavní soud rozhodl v plénu složeném z předsedy Pavla Rychetského a soudců a soudkyň Josefa Fialy (soudce zpravodaj), Jana Filipa, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Jana Musila, Vladimíra Sládečka, Radovana Suchánka, Kateřiny Šimáčkové, Vojtěcha Šimíčka, Milady Tomkové, Davida Uhlíře a Jiřího Zemánka o návrhu **Ing. K. H.**, zastoupené Mgr. Janem Aulickým, advokátem, sídlem Za Tiskárnou 327, Český Krumlov, na vyslovení neústavnosti části § 35ca zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2017, za účasti **Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky** a **Senátu Parlamentu České republiky**, jako účastníků řízení, a **vlády České republiky**, jako vedlejší účastnice řízení, takto:

- I. Návrh na vyslovení neústavnosti § 35ca zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2017, ve slovech „Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže [...] b) uplatnit daňové zvýhodnění.“, se zamítá.**
- II. Návrh na vyslovení neústavnosti § 35ca zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2017, ve slovech „Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže [...] a) snížit daň podle § 35ba odst. 1 písm. b)“, se odmítá.**

Odůvodnění

**I. Rekapitulace návrhu stěžovatelky a rekapitulace dosavadního řízení**

1. Ústavní stížností podle čl. 87 odst. 1 písm. d) Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a § 72 a násl. zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Ústavním soudu“), se stěžovatelka domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 2. 2017 č. j. 6976/17/5200-10424-709923, neboť má zato, že jí bylo porušeno její právo na ochranu vlastnictví podle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a ve svém důsledku také princip rovnosti podle čl. 1 Listiny. Svou ústavní stížnost dále stěžovatelka spojila s návrhem podle § 74 zákona o Ústavním soudu, a to konkrétně s návrhem na zrušení § 35ca zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“ nebo jen „zákon o daních z příjmů“).

2. Z ústavní stížnosti, jakož i z listin k ní přiložených, přitom vyplývá, že napadeným rozhodnutím zamítlo Odvolací finanční ředitelství odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Středočeský kraj, jímž byla stěžovatelce vyměřena daň z příjmu fyzických osob za rok 2015 ve výši 6 045 Kč, ačkoliv stěžovatelka ve svém daňovém přiznání vykazovala přeplatek ve výši 43 995 Kč. Důvodem tohoto rozdílu byla zákonem stanovená nemožnost uplatnění daňového zvýhodnění na děti poplatníkem, který uplatnil u příjmů podle § 7 nebo podle § 9 zákona 586/1992 Sb. výdaje tzv. paušální sazbou.

3. V ústavní stížnosti napadeném rozhodnutí Odvolací finanční ředitelství zejména uvedlo, že stanovení podmínek pro uplatnění slev na dani a nároku na daňové zvýhodnění je pouze věcí zákonodárce, který jediný rozhoduje o předmětu, míře a rozsahu daní a podmínkách pro jejich vybírání. Zákonodárcem stanovená jednoznačná kritéria, za nichž je možné či nemožné uplatnit nárok na daňové zvýhodnění, je nezbytné zohlednit při výpočtu daně z příjmů fyzických osob v podaném přiznání. Naopak rozhodování, zda využít možnosti uplatnění paušálních či skutečných výdajů k příjmům ze samostatné výdělečné činnosti nebo nájmu, je výhradní věcí daňového subjektu. Daňový subjekt tak měl zákonnou možnost i právo volby, zda si k příjmům ze samostatné výdělečné činnosti uplatní výdaje procentem z příjmů a následně nesmí podle § 35ca zákona o daních z příjmů uplatňovat daňové zvýhodnění na vyživované děti, nebo si k těmto příjmům uplatní výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení a zvýhodnění na vyživované děti pak uplatnit může. Rozhodne-li se daňový subjekt pro určitý způsob uplatnění výdajů, nemůže na ně nahlížet pouze izolovaně, ale je povinen respektovat všechny daňové dopady, které taková volba přináší. Na základě výše uvedeného nelze přisvědčit ani námitce stěžovatelky o porušení zásady rovnosti, neboť poplatníci, kteří se dobrovolně rozhodli uplatnit výdaje procentem z příjmů, nejsou ve zcela srovnatelné situaci jako poplatníci, kteří uplatňují a prokazují skutečně vynaložené výdaje. Odvolací orgán se ztotožnil se závěry prvostupňového správce daně, který v souladu s dikcí tehdy platného a účinného § 35ca zákona o daních z příjmů neuznal nárok stěžovatelky na daňové zvýhodnění pro vyživované děti. Stěžovatelka totiž jako daňový subjekt u dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů uplatňovala výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů a dílčí základ daně podle § 7 naposledy citovaného zákona byl vyšší než 50 % z celkového základu daně.

4. Stěžovatelka v ústavní stížnosti uvádí, že si je vědoma, že ústavní stížnost lze podat v zásadě pouze po vyčerpání všech procesních prostředků, které jí zákon k ochraně jejího práva poskytuje. Domnívá se však, že v daném případě je naplněna podmínka zakotvená v § 75 odst. 2 písm. a) zákona o Ústavním soudu pro neodmítnutí ústavní stížnosti přes nevyčerpání opravných prostředků. Nemožnost uplatnění daňového zvýhodnění na děti nedopadá totiž jen na stěžovatelku, ale také na statisíce dalších osob, uplatňují-li výdaje paušální sazbou podle § 7 nebo podle § 9 zákona o daních z příjmů. Proto stěžovatelka žádá Ústavní soud o přijetí její ústavní stížnosti, i když nevyčerpala všechny opravné prostředky, které by ostatně nemohly zajistit účinnou ochranu jejích práv. V daném případě by totiž správní soudy nemohly postupovat jinak, než přerušit řízení o opravném prostředku stěžovatelky a podat návrh Ústavnímu soudu na zrušení § 35ca zákona o daních z příjmů. Rozdíl by tedy byl pouze v tom, že celá věc by mohla trvat o několik let déle, což není společensky žádoucí.

5. Těžiště argumentace stěžovatelky spočívá v názoru, že zákonodárce se rozhodl podporovat rodiny s dětmi, respektive osoby s nezaopatřenými dětmi. S účinností od 1. 1. 2013 však byla (vložením § 35ca do zákona o dani z příjmů) možnost uplatnění tohoto zvýhodnění odepřena těm, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů a takto stanovený dílčí základ daně činí více

než 50 % z celkového základu daně z příjmu. Není ale podle stěžovatelky zřejmé, proč by způsob uplatňování výdajů některým rodičem měl mít vliv na to, zda jeho děti budou či nebudou státem podporovány. Druhým důvodem neústavnosti § 35ca zákona o daních z příjmů je podle stěžovatelky absurdní podmínka poměru 50 % mezi celkovým základem daně a dílčím základem daně, u něhož byly uplatněny výdaje paušální sazbou. Má-li totiž poplatník pouze příjmy, u nichž uplatnil výdaje paušální sazbou, nemá na daňové zvýhodnění nárok. Má-li však vedle těchto příjmů ještě dostatečně vysoké příjmy, například ze závislé činnosti, nárok na toto zvýhodnění má. Stát tak fakticky více podporuje děti těch, kteří mají vyšší celkové příjmy, než ty, kteří mají menší celkové příjmy. To je však podle stěžovatelky v rozporu s elementární spravedlností. Konečně třetím důvodem neústavnosti § 35ca zákona o daních z příjmů je skutečnost, že takto nastavený mechanismus možnosti, jak získat daňové zvýhodnění nebo slevu na dani vychází z „ostré hranice 50 %“. V praxi tak podle stěžovatelky dochází k tomu, že rodina mající dílčí základ daně ze závislé činnosti těsně přes 50 % ve srovnání s celkovým základem daně (když zbývající část základu daně pochází např. ze samostatné výdělečné činnosti), má vyšší čistý příjem i o desítky procent. Takováto situace je podle stěžovatelky neudržitelná, neboť zásadním způsobem ovlivňuje životní úroveň osob, byť výše jejich příjmů je prakticky stejná.

6. V závěru ústavní stížnosti stěžovatelka ještě upozorňuje, že nedávno byl podle jejích informací přijat zákon, kterým by mělo být ústavní stížností napadené ustanovení zákona o dani z příjmu zrušeno. Proto stěžovatelka navrhuje, „*aby Ústavní soud vyslovil nálezem, že ustanovení § 35ca zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2017 je protiústavní*“. Jak přitom Ústavní soud zjistil z databáze sněmovních tisků dostupné na <http://www.psp.cz>, stěžovatelka odkazuje na zákon, který prezident republiky podepsal 28. 4. 2017 (srov. sněmovní tisk č. 873/4), byl v průběhu řízení před Ústavním soudem (konkrétně dne 16. 6. 2017) vyhlášen ve Sbírce zákonů pod č. 170/2017 Sb. a v souladu s § 3 odst. 3 zákona č. 309/1999 Sb. nabyl účinnosti patnáctým dnem po vyhlášení. Tímto zákonem – tedy zákonem, kterým se mění některé zákony v oblasti daní – se v bodu 142. zrušuje § 35ca zákona o daních z příjmů. Nadto podle bodu 13. v článku II zákona č. 170/2017 Sb., platí, že „*[j]sou-li pro zdaňovací období roku 2017 u poplatníka splněny podmínky pro použití § 35ca zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, toto ustanovení se nepoužije, pokud poplatník postupuje pro toto zdaňovací období podle § 7 odst. 7 a § 9 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona*“. Toto přechodné ustanovení se však – jak již bylo zmíněno – situace stěžovatelky netýká, neboť jí byla vyměřena daň za zdaňovací období roku 2015.

## **II. Podmínky postoupení návrhu vyslovení neústavnosti § 35ca zákona o daních z příjmů, ve znění do 30. 6. 2017, plénu Ústavního soudu**

7. Třetí senát Ústavního soudu dospěl k závěru, že aplikací § 35ca zákona o daních z příjmů, ve znění do 30. 6. 2017, v části „*Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže [...] b) uplatnit daňové zvýhodnění.*“ nastala skutečnost, která je předmětem ústavní stížnosti, kdy stěžovatelka zároveň tvrdila rozpor uvedeného ustanovení s ústavním pořádkem. Z tohoto důvodu postoupil III. senát Ústavního soudu usnesením ze dne 4. 7. 2017 č. j. III. ÚS 1221/17-16 (pozn. rozhodnutí Ústavního soudu nepublikovaná ve Sbírce nálezů a usnesení) jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>) návrh stěžovatelky na

vyslovení neústavnosti uvedeného ustanovení k rozhodnutí plénu Ústavního soudu podle čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy.

8. Stěžovatelka svým návrhem brojila proti celému § 35ca zákona o daních z příjmů, byť (jak plyne i z rekapitulace učiněné výše) v řízení, v němž orgány daňové správy vyměřily stěžovatelce daň z příjmů fyzických osob za rok 2015, se stěžovatelka domáhala nároku na zvýhodnění na vyživované dítě podle § 35c zákona o dani z příjmů, tedy v jejím případě se měla aplikovat jen část jí nyní napadeného ustanovení, a to část § 35ca pod písm. b).

9. V § 64 odst. 1 písm. e) zákona o Ústavním soudu se stanoví, že návrh na zrušení zákona nebo jeho jednotlivých ustanovení je oprávněn podat též ten, kdo podal ústavní stížnost za podmínek uvedených v § 74 tohoto zákona. V posuzované věci, jak bylo právě zdůrazněno, došlo jen k částečné aplikaci napadeného ustanovení. V souladu s tím plénum Ústavního soudu podrobilo meritornímu přezkumu jen tu část napadeného ustanovení, kde se stanoví, že: *„Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže [...] b) uplatnit daňové zvýhodnění.“* Jen u této části návrhu je totiž naplněn požadavek, že k tvrzenému porušení ústavně zaručených práv došlo v důsledku aplikace neústavního zákona, nebo jeho jednotlivého ustanovení. Naopak v části, kdy stěžovatelka brojí proti tomu, že: *„Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže [...] a) snížit daň podle § 35ba odst. 1 písm. b),“* je návrh podán osobou k tomu zjevně neoprávněnou, a proto jej v této části plénum Ústavního soudu odmítlo [srov. k tomu přiměřeně např. náleze ze dne 6. 9. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 11/10 (N 148/62 SbNU 277; 314/2011 Sb.)]

10. Jak dále uvedl již III. senát Ústavního soudu v usnesení č. j. III. ÚS 1221/17-16 z dosavadní judikatury vyplývá, že v případech, kdy je s ústavní stížností spojen návrh na zrušení právního předpisu podle § 74 zákona o Ústavním soudu, k jehož aplikaci při vydání napadených rozhodnutí došlo, jsou zpravidla splněny podmínky přípustnosti ústavní stížnosti stanovené v § 75 odst. 2 písm. a) zákona o Ústavním soudu, tj. že stížnost svým významem podstatně přesahuje vlastní zájmy stěžovatele; rozhodnutí Ústavního soudu tedy bude mít obecný dosah [srov. k tomu přiměřeně např. náleze ze dne 13. 3. 1996 sp. zn. II. ÚS 193/94 (N 19/5 SbNU 159), náleze ze dne 9. 10. 1996 sp. zn. Pl. ÚS 15/96 (N 99/6 SbNU 213; 280/1996 Sb.), náleze ze dne 13. 10. 1999 sp. zn. Pl. ÚS 30/98 (N 137/16 SbNU 27; 243/1999 Sb.) či náleze ze dne 27. 2. 1997 sp. zn. IV. ÚS 204/96 (N 22/7 SbNU 145)].

11. Ústavní soud přitom nepřehlédl, že v minulosti byla skutkově i věcně obdobná ústavní stížnost odmítnuta soudcem zpravodajem jako nepřijatelná podle § 43 odst. 1 písm. e) zákona o Ústavním soudu. Ani tehdy stěžovatelka nenapadla rozhodnutí orgánů daňové správy prostředky obrany poskytnutými jí v rámci správního soudnictví a obrátila se s tvrzeným přesahem vlastních zájmů podle § 75 odst. 2 písm. a) zákona o Ústavním soudu přímo na Ústavní soud s ústavní stížností spojenou s návrhem podle § 74 zákona o Ústavním soudu na zrušení tehdy účinného § 35ca zákona o dani z příjmu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 12. 2014 sp. zn. II. ÚS 3592/14). Soudce zpravodaj v citovaném rozhodnutí *a priori* nezpochybnil, že omezení podle § 35ca zákona o daních z příjmů se týkalo velkého množství subjektů (v samotném usnesení se objevuje údaj o asi třiceti tisících poplatnících), nicméně

Ústavnímu soudu tehdy nebyl znám jiný případ řízení o kontrole ústavnosti tohoto ustanovení s tím, že ani v jiných dostupných zdrojích nebyla identifikována tvrzená neústavnost tohoto ustanovení.

12. Zmíněné okolnosti se však podle Ústavního soudu v mezidobí (sc. ještě v době účinnosti napadeného ustanovení) změnily. Kromě toho, že návrh na zrušení § 35ca zákona o daních z příjmů (respektive návrh na konstatování jeho neústavnosti) s tvrzeným přesahem vlastních zájmů se již před Ústavním soudem objevil (takřka totožné návrhy kromě řízení sp. zn. II. ÚS 3592/14 Ústavní soud projednával například pod sp. zn. III. ÚS 3039/14 nebo pod sp. zn. IV. ÚS 3415/17), nelze nevidět, že v mezidobí se rovněž opakovaně objevovaly legislativní návrhy na zrušení daného omezení [srov. například sněmovní tisk č. 612/2, Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 7. volební období, 2013 – 2017, anebo důvodová zpráva k návrhu novely zákona o daních z příjmů ze dne 13. 5. 2014, ve znění zpracovaném Ministerstvem financí, a to před připomínkovým řízením – srov. k tomu tisková zpráva „Ministerstvo financí předložilo do meziresortního připomínkového řízení návrh zákona, kterým se mění zákon o daních z příjmů a další související zákony“ dostupná na: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2014/ministerstvo-financi-predlozilo-do-mezir-17828> (zmíněná novela zákona vyústila následně v zákon č. 267/2014 Sb. s tím, že § 35ca jí nakonec nebyl dotčen)]. Ústavní soud má tedy za to, že v daném případě jsou podmínky podstatného přesahu vlastních zájmů stěžovatelky (ke dni podání jejího návrhu) naplněny.

13. Ústavní soud se rovněž v minulosti zabýval možností přezkumu právních předpisů, které pozbyly platnosti (§ 66 a 67 zákona o Ústavním soudu). Obecně tuto možnost připustil v nálezu ze dne 10. 1. 2001 sp. zn. Pl. ÚS 33/2000 (N 5/21 SbNU 29; 78/2001 Sb.), kde konstatoval, že *„[s]oudce obecného soudu je při rozhodování vázán zákonem a posuzuje soulad jiného právního předpisu se zákonem. Dojde-li však k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito (tedy nikoli pouze v té době platný, ale také v té době již neplatný, avšak ještě aplikovatelný zákon), je v rozporu s ústavním zákonem, je povinen předložit věc Ústavnímu soudu (čl. 95 odst. 2 Ústavy). Z tohoto ustanovení Ústavní soud dovodil svou povinnost o návrhu rozhodnout.“*

14. Také stěžovatelka přitom může podle § 74 zákona o Ústavním soudu ke zrušení navrhnout pouze takový právní předpis, resp. jeho ustanovení, jehož uplatněním (aplikací) nastala skutečnost, která je předmětem ústavní stížnosti, tj. na jehož základě bylo vydáno ústavní stížností napadené rozhodnutí orgánu veřejné moci (což je v dané věci splněno). Jde tedy o obdobnou podmínku jako v případě návrhu soudu na zrušení zákona podle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Mezi ústavní stížností napadeným rozhodnutím a právním předpisem (jeho jednotlivým ustanovením) navrženým ke zrušení tak musí existovat úzká vazba v tom smyslu, že nebyť napadeného ustanovení právního předpisu, nebylo by vydáno ani napadené rozhodnutí.

15. Podmínky přezkumu právních předpisů, které pozbyly platnosti, později zpřesnila rozhodnutí Ústavního soudu, a to nálezy ze dne 28. 3. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 42/03 (N 72/40 SbNU 703; 280/2006 Sb.), nálezy ze dne 6. 2. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 38/06 (N 23/44 SbNU 279; 84/2007 Sb.), nálezy ze dne 25. 10. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 14/09 (N 183/63 SbNU 117; 22/2012 Sb.), usnesení ze dne 9. 2. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 1/10 či nálezy ze dne 24. 4. 2012 sp. zn. Pl. ÚS 23/11 (N 86/65 SbNU 161; 234/2012 Sb.) tak, že ústavnost zrušeného či změněného zákona přezkoumá Ústavní soud za podmínky, že adresátem tvrzeného důvodu

neústavnosti je veřejná moc, a nikoliv subjekt soukromého práva. Ve vertikálních vztazích je třeba dát přednost ochraně základních práv před právní jistotou a důvěrou v právo; u těchto vztahů dal Ústavní soud tedy najevo, že vyslovení neústavnosti bude mít dopad i na práva založená na základě neústavního právního předpisu.

16. Napadený § 35ca zákona o daních z příjmů (jeho shora vymezená relevantní část) – v kontextu kritéria vertikálního vztahu – upravuje situaci, ve které adresátem tvrzené neústavnosti je veřejná moc, a nikoliv subjekt soukromého práva. V rozhodované věci jsou tedy splněny podmínky pro řízení o konkrétní kontrole norem dle § 64 odst. 1 písm. e) zákona o Ústavním soudu (resp. podle § 74 zákona o Ústavním soudu) a v souladu s právním názorem Ústavního soudu vyjádřeným v citovaných rozhodnutích, a není tudíž dán důvod k zastavení předmětného řízení dle § 67 odst. 1 zákona o Ústavním soudu.

### III. Vyjádření účastníků řízení a vedlejší účastnice řízení

17. Ústavní soud si dle § 69 odst. 1 zákona o Ústavním soudu vyžádal vyjádření účastníků řízení Poslanecké sněmovny a Senátu Parlamentu České republiky.

18. Ústavní soud návrh zaslal podle § 69 odst. 2 zákona o Ústavním soudu též vládě České republiky (dále jen „vláda“) a podle § 69 odst. 3 téhož zákona Veřejné ochránkyni práv.

19. Veřejná ochránkyně práv přípisem ze dne 14. 9. 2017 informovala Ústavní soud o tom, že nevyužije práva vstoupit do řízení jako vedlejší účastnice.

20. Poslanecká sněmovna prostřednictvím svého předsedy ve svém vyjádření jen stručně zrekapitulovala obsah ústavní stížnosti a následně i průběh legislativního procesu s tím, že § 35ca zákona o daních z příjmů byl nakonec zrušen zákonem č. 170/2001 Sb., a to s účinností od 1. 7. 2017.

21. Ve vyjádření Senátu podepsaném jeho předsedou Milanem Štěchem se mimo jiné uvádí, že dané ustanovení bylo do zákona o daních z příjmů vloženo zákonem č. 500/2012 Sb. Senát se přitom již před tímto zákonem zabýval obdobným návrhem zákona, resp. návrhem obdobného ustanovení (srov. senátní tisk č. 396). Oba tyto takřka totožné návrhy zákonů byly ale Senátem zamítnuty, a to pro diskriminaci „ženatých a lidí s dětmi“ a pro „použití legislativně technické zpracování“. Postoj Senátu je tak k danému omezení podle jeho předsedy konzistentní. Je však zcela na Ústavním soudu, aby autonomně posoudil ústavnost napadeného zákonného ustanovení.

22. Vláda ve svém vyjádření zejména zdůraznila, že v dané věci jde ve svém důsledku o posouzení politické otázky a k těm by měl Ústavní soud přistupovat vždy zdrženlivě. Podle vlády přitom omezení zakotvené v nyní posuzovaném ustanovení splňovalo jak formální, tak materiální hledisko zákonnosti a zjevně sledovalo obecný (veřejný) zájem. Zákonodárce se podle vlády nedopustil libovůle, neboť se opatřením snažil vyrovnat mimo jiné daňovou zátěž mezi poplatníky, kteří většinou uplatňují výdaje procentuálním ekvivalentem, a těmi, kdo tak nečiní vůbec nebo jen v menším rozsahu, a jde tak o poplatníky, jež mají svým charakterem příjmy převážně jako zaměstnanci ze závislé činnosti. Ani sama stěžovatelka podle vlády netvrdí, že by omezení podle § 35ca zákona o daních z příjmů mělo rdousící efekt. V závěru svého vyjádření vláda uvedla, že podle jejího názoru by měl být návrh stěžovatelky zamítnut.

#### IV. Replika stěžovatelky

23. Stěžovatelka ve své replice – reagujíc zejména na vyjádření vlády – mimo jiné uvedla, že daňové zvýhodnění na děti není institutem jen daňovým, ale je nástrojem i sociální politiky. Při hodnocení ústavnosti omezení daňových zvýhodnění by bylo podle stěžovatelky spravedlivější, když by zákonodárce například všem osobám uplatňujícím výdaje paušálem odejmul základní slevu na poplatníka. Odejmul-li zákonodárce vzhledem k legitimnímu cíli (horizontální spravedlnost) daňové zvýhodnění pouze určité části doposud zvýhodněných, porušil tak podle stěžovatelky zásadu rovnosti v zacházení. Ve své replice stěžovatelka rovněž vyjadřuje přesvědčení, že kvantitativní hranice (výše příjmů) může být ústavněkonformním kritériem pouze v případě, že se odlišné zacházení (míra zdanění) vztahuje pouze na částku, o kterou příjem hranici překročil, ale nebude (přínejmenším zpravidla) ústavněkonformním v případě, kdy překročení hranice má za následek jiné zdanění všech příjmů, respektive příjmů pod touto hranicí.

#### V. Upuštění od ústního jednání

24. Ústavní soud neočekával od ústního jednání další objasnění věci, pročež od něj upustil dle § 44 věty první zákona o Ústavním soudu.

#### VI. Průběh legislativního procesu a posouzení jeho ústavní konformity

25. Podle § 68 odst. 2 zákona o Ústavním soudu se sestává posouzení ústavnosti zákona s ústavním pořádkem ze zodpovězení tří otázek: zda byl přijat a vydán v mezích Ústavou stanovené kompetence, zda byl přijat ústavně předepsaným způsobem a zda jeho obsah je v souladu s ústavními zákony.

26. Ústavní soud na základě veřejně přístupných tisků Poslanecké sněmovny a Senátu (vše dostupné na [www.psp.cz](http://www.psp.cz), [www.senat.cz](http://www.senat.cz)) zjistil následující skutečnosti.

27. Vládní návrh zákona o změně daňových, pojistných a dalších zákonů, s nímž vláda spojila žádost o vyslovení důvěry, byl poslancům rozeslán jako tisk číslo 801/0 dne 6. 9. 2012. Předseda Poslanecké sněmovny k projednání návrhu zákona doporučil dne 6. 9. 2012 jako zpravodaje Ing. Pavla Suchánka s tím, že dále navrhuje, aby návrh zákona byl projednán rozpočtovým výborem. První čtení o návrhu zákona proběhlo dne 18. 9. 2012 na 46. schůzi a návrh zákona bylo přikázáno k projednání výborům (usnesení číslo 1267). Rozpočtový výbor projednal návrh zákona dne 12. 10. 2012 a jeho usnesení bylo doručeno poslancům jako sněmovní tisk 801/1 (pozměňovací návrhy). Druhé čtení proběhlo dne 24. 10. 2012 na 47. schůzi, kdy návrh zákona prošel obecnou a podrobnou rozpravou. Podané pozměňovací návrhy byly zapracovány jako tisk číslo 801/2. Třetí čtení proběhlo během 47. schůze dne 7. 11. 2012, přičemž návrh zákona byl schválen (hlasování číslo 144, usnesení číslo 1354).

28. Návrh zákona byl následně Poslaneckou sněmovnou postoupen Senátu dne 8. 11. 2012, přičemž v senátní evidenci jde o tisk číslo 442/0. Jako garanční výbor byl stanoven výbor pro hospodářství, zemědělství a dopravu (jehož zpravodajem byl senátor Ing. Jiří Lajtoch).

Dále byl návrh citovaného zákona přikázán ústavně právnímu výboru a výboru pro územní rozvoj, veřejnou správu a životní prostředí. Všechny tři jmenované výbory přitom doporučily Senátu návrh zákona zamítnout. Senát se následně návrhem zákona zabýval na své 2. schůzi dne 5. 12. 2012 a svým usnesením číslo 32 návrh zákona zamítl.

29. Poslanecká sněmovna pak dne 19. 12. 2012 na své 49. schůzi hlasovala o návrhu zákona ve znění vráceném Senátem, avšak setrvala na původním znění návrhu zákona (usnesení číslo 1444).

30. Zákon byl doručen prezidentu republiky dne 19. 12. 2012 a ten jej podepsal. K vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů došlo dne 27. 12. 2012 v částce číslo 127, pod číslem 500/2012 a zákon nabyl účinnosti dne 1. 1. 2013 s výjimkou části osmé, která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2014, a části třinácté, která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2016.

31. Na základě uvedeného Ústavní soud konstatuje, že zákon č. 500/2012 Sb., jehož součástí je i § 35ca zákona o daních z příjmů, byl přijat při dodržení kvora a dosažení většiny hlasů stanovených v čl. 39 odst. 1 a 2 Ústavy, řádně podepsán a vyhlášen ve Sbírce zákonů; byl tedy vydán Ústavou předepsaným způsobem a v mezích Ústavou stanovené kompetence.

## VII. Dikce napadeného právního předpisu

32. Jak bylo uvedeno shora, stěžovatelka spojila svou ústavní stížnost s návrhem na zrušení § 35ca zákona o daních z příjmů, ve znění do 30. 6. 2017. V tomto znění mělo cit. ustanovení následující podobu:

*„Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže*

- a) snížit daň podle § 35ba odst. 1 písm. b),*
- b) uplatnit daňové zvýhodnění.“*

## VIII. Obecná východiska ústavněprávního přezkumu daňových předpisů

33. Ústavní soud se v řízení o kontrole norem zabýval ústavností daňových předpisů opakovaně. Zastává přitom názor, že nemůže posuzovat optimálnost daňového systému, resp. posuzovat daňové zákony z pohledu naplnění základních funkcí daní, tedy funkce alokační, distribuční a stabilizační. Jak k tomu uvedl v nálezu ze dne 21. 4. 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb.) *„posuzování daní z hlediska těchto kritérií náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodárce. Pokud by k němu Ústavní soud přistoupil, vstupoval by do pole jednotlivých politik, jejichž racionalitu nelze z hlediska ústavnosti dost dobře hodnotit“* (bod 58.). Ústavní soud tedy nehodlá přezkoumávat souladnost daňové politiky s ostatními politikami státu, neboť by se ocitl „na tenkém ledě“ ne vždy průkazných analýz, jejichž výsledky přísluší posoudit a vyvodit z nich politické konsekvence demokratickému zákonodárci, který musí zvážit, zda je daňová úprava vhodná a nezbytná (sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 60.).

34. Výše uvedená zdrženlivost však neznamená absolutní vyloučení daňových otázek z přezkumných pravomocí Ústavního soudu, resp. rezignaci Ústavního soudu na přezkum



daňových zákonů z pohledu jejich ústavní konformity, nýbrž pouze zachování nezbytné míry zdrženlivosti, resp. soudního sebeomezení při tomto přezkumu, a to právě v zájmu zachování principu dělby státní moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy).

35. Ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny vytváří prostor pro ústavně akceptovatelný zásah do vlastnického práva z důvodu veřejného zájmu, kterým je zájem na shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků (sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 40.). Posuzování vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých komponent daňové politiky je ponecháno v diskreci demokraticky zvoleného zákonodárce potud, pokud dopad daně na osoby nemá „rdousící efekt“ (není extrémně disproporcionální) a dále neporuší princip akcesorické a neakcesorické rovnosti (sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 49.). Jakékoli veřejnoprávní povinné peněžité plnění (daň, poplatek, peněžní sankce) tak nemůže mít ve svých důsledcích konfiskační dopady na majetkovou podstatu jednotlivce (sp. zn. Pl. ÚS 7/03, část VIII.). Zákonodárce tedy nesmí zasáhnout do vlastnických práv způsobem, který by vedl ke zmaření samé podstaty majetku, resp. ke zničení majetkové základny poplatníka [srov. též náleze ze dne 13. 8. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.) či náleze sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 53.].

36. Zdrženlivost Ústavního soudu v oblasti daňových zákonů se tak při posuzování míry zásahu do majetkových práv zdaňovaných subjektů projevuje v nižší intenzitě přezkumu daňových zákonů v podobě zkoumání pouze extrémní disproporcionality daňové zátěže (resp. dopadu daně) namísto použití intenzity proporcionality v podobě příkazu k optimalizaci. Zásah do vlastnického práva na základě čl. 11 odst. 5 Listiny v podobě zákonem uložené daně tak bude představovat neústavní zásah do vlastnického práva teprve tehdy, dosáhne-li jeho intenzita tzv. rdousícího (škrťícího) efektu, tj. bude-li mít svou extrémně nepřiměřenou výši konfiskační dopady.

37. Zároveň však nesmí být právní úprava zdaňování rozporná s principem rovnosti, ať již v podobě zákazu svévole při stanovení povinností, resp. při odlišování subjektů a práv dle čl. 1 Listiny, či v podobě rovnosti při uplatňování základních práv a svobod dle čl. 3 odst. 1 Listiny.

## **IX. Posouzení věci Ústavním soudem**

38. Jak bylo uvedeno shora, stěžovatelka zastává názor, že neexistuje ospravedlnitelný důvod, proč by některé děti měly být ochuzeny o podporu státu jen proto, že jejich rodič (některý z rodičů) neuplatňuje prokazatelně vynaložené výdaje na dosažení příjmů, ale využívá zákonem dané možnosti odečítat výdaje procentuální (paušální) sazbou. Celou úpravu omezující možnost uplatnit slevu na manžela podle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, respektive daňové zvýhodnění na vyživované dítě podle § 35c zákona o daních z příjmů hodnotí jako neslučitelnou s ústavními principy mimo jiné i pro absurdní padesátiprocentní hranici rozlišující druhy základů daně. Není tak zohledněna faktická výše příjmů poplatníka – poplatník s vysokým příjmem, byť nikoliv ze samostatné výdělečné činnosti – zvýhodnění dostane, poplatník s mnohem nižším příjmem však žádnou z těchto výhod čerpat nemůže jen proto, že jeho dílčí základ daně ze samotné výdělečné činnosti je poměrově příliš vysoký, byť nominálně vysoký není. Tím je konečně založena jen těžko tolerovatelná nerovnost, kdy poplatníci ve srovnatelné sociální situaci mají kvůli nepřiměřeně ostře nastavené hranici struktury příjmů výsledný příjem nižší, v některých případech dokonce o desítky procent.

39. S ohledem na tato tvrzení stěžovatelky a veden právě naznačenými obecnými východisky, Ústavní soud přezkoumal napadené zákonné ustanovení jednak z pohledu intenzity zásahu do práva na ochranu vlastnictví, resp. majetku (část IX/1.), jednak z pohledu práva na rovné zacházení (část IX/2.) a dospěl k těmto závěrům:

**IX/1. K otázce porušení základního práva na ochranu vlastnictví dle čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny, resp. dle čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod**

**IX/1/1. Posouzení zákonného základu daňové povinnosti**

40. Ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny uvádí: „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“ Stejně tak čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod formuluje úpravu užívání majetku následovně: „*Předchozí ustanovení nebrání právu států přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut.*“

41. V nyní posuzovaném případě není sporu o tom, že daňová regulace je založena zákonem a tento aspekt není ani napadán.

42. Zároveň je však nutné, aby zákon splňoval též kritéria materiální. Obecně je v rozhodovací praxi Evropského soudu pro lidská práva vyžadováno, aby právní úprava („law“) zasahující do práv zaručených Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) byla jasná, dostupná a předvídatelná (srov. např. *Špaček, s. r. o., proti České republice*, rozsudek ze dne 9. 11. 1999, stížnost č. 26449/95, § 54, dostupný stejně jako ostatní citovaná rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva na <http://hudoc.echr.coe.int>).

43. Z veřejně dostupných parlamentárií přitom vyplývá, že zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, kterým byl do zákona o daních z příjmů vložen § 35ca – jak již uvedeno shora – se stal platným dne 27. 12. 2012 a v relevantní části nabyl účinnosti dne 1. 1. 2013. V článku II části první se pak mimo jiné stanoví, že „[p]ro daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s tím související, se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona“. To znamená, že nyní posuzovaná restrikce omezující nárok na daňové zvýhodnění se nejdříve aplikovala v roce 2014 na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2013. Na základě uvedeného má Ústavní soud za to, že napadená právní úprava je jasným, přípustným a předvídatelným pravidlem chování, kdy k uložení daňové povinnosti došlo na základě zákona, jak vyžaduje čl. 11 odst. 5 Listiny. Splňuje tak i materiální hledisko zákonnosti.

**IX/1/2. Posouzení existence legitimního cíle, resp. obecného zájmu sledovaného zakotvenou daňovou povinností**

44. Kromě výše uvedených aspektů zákonnosti se Ústavní soud při hodnocení ústavnosti daňových předpisů zabývá též existencí veřejného (obecného) zájmu. I Evropský soud pro lidská práva uznává, že členské státy mají při vymezení obecného zájmu jako důvodu pro zásah do práva na ochranu vlastnictví široký prostor pro uvážení, což se odráží ve značné

zdrženlivosti při eventuálním soudním přezkumu existence veřejného zájmu (srov. k tomu např. *Pincová a Pinc proti České republice*, rozsudek ze dne 5. 11. 2002, stížnost č. 36548/97, § 47 a 48). Posuzované opatření přitom mělo podle důvodové zprávy (srov. k tomu sněmovní tisk č. 801/0, Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 6. volební období, 2010 – 2013) vést ke zvýšení příjmů zejména státního rozpočtu a mělo vést k zefektivnění výdajů veřejných rozpočtů. Omezení možnosti využít zvýhodnění podle § 35c zákona o daních z příjmů přitom bylo součástí řady dílčích parametrických úprav, jak v oblasti daňové, tak v oblasti výplaty sociálních dávek – srov. k tomu i jen vlastní název zákona č. 500/2012 Sb. (rozsah zákona definuje důvodová zpráva mimo jiné např. solidárním zvýšením daně z příjmů, zvýšením srážkové daně, zvýšením daně z přidané hodnoty, úpravou možnosti vracení spotřební daně, zvýšením daně z převodu nemovitostí, sjednocením sociálních dávek v oblasti bydlení atp.). Posuzované omezení pak mělo souhrnně – to znamená jak v části týkající se zvýhodnění na vyživované dítě, tak v části týkající se slevy na manžela (manželku) – státnímu rozpočtu a rozpočtům obcí a krajů přinést pro roky 2014 a 2015 asi 7 miliard korun.

45. Vláda k tomu ve svém vyjádření k návrhu stěžovatelky doplnila, že původní záměr zavedení „výdajových paušálů“ spočívající ve zjednodušení administrativy zejména pro poplatníky, se počal vytrácet společně s tím, jak docházelo k navyšování výdajových paušálů a tyto začaly sloužit jako nechtěný nástroj daňové optimalizace. Zákonodárce proto přistoupil k zavedení horní hranice výdajů, vůči nimž lze procentuální ekvivalent výdajů uplatňovat. Relevance zmíněného legitimního cíle (obecného zájmu) pak podle vlády nebyla zpochybněna ani tím, že zákonodárce s účinností od 1. 7. 2017 (zákonem č. 170/2017 Sb.) přistoupil ke zrušení omezujícího § 35ca zákona o daních z příjmů, neboť se rozhodl účinky daného omezení nahradit dalším snížením horních hranic výdajů, vůči nimž lze procentuální ekvivalent výdajů uplatňovat (nejvýše bylo možné uplatnit výdaje ve výši 1 200 000 Kč, po zmíněné novele mohou výdaje dosáhnout maximálně 600 000 Kč). Omezení podle § 35ca zákona o dani z příjmů podle vlády rovněž ve svém důsledku vedlo k jistému vyrovnání mezi poplatníky, kteří daňové paušály využívat nemohli (například proto, že měli příjem jen ze závislé činnosti) a těmi, jež je naopak využívali.

46. Na základě uvedeného má Ústavní soud za to, že legitimní cíl, respektive obecný zájem, sledovaný napadenou právní úpravou je zde prokázán, ať už půjde o zájem na zvýšení příjmů státního rozpočtu či místních veřejných rozpočtů nebo o zájem na větší rovnoměrnosti daňového zatížení. Jakkoliv jde o cíle poměrně obecné, zákonodárce má v tomto ohledu poměrně široké pole volného uvážení, aby mohl realizovat svou hospodářskou a sociální politiku. Jinou otázkou je ovšem posouzení způsobu, jakým má být těchto cílů dosaženo, a to jednak z pohledu intenzity zásahu do majetkových práv a jednak z pohledu eventuálního posouzení zákazu diskriminace.

### **IX/1/3. Posouzení intenzity zásahu do majetkových práv**

47. Z hlediska posouzení intenzity zásahu do majetkových práv v oblasti přezkumu daňové legislativy Ústavní soud v souladu s výše uvedenou zdrženlivostí zásadně nepřezkoumává vhodnost a nezbytnost jednotlivých komponent daňové politiky, nýbrž pouze její případný rdousící (škrtící) účinek, resp. možné konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě poplatníka. Stejně tak Evropský soud pro lidská práva přiznává obecně při zásahu do majetkových práv státům široký prostor pro uvážení při hledání spravedlivé rovnováhy mezi potřebami obecného zájmu společnosti a ochranou majetkových práv, a jeho přezkum se tak omezuje na požadavek rozumného (racionálního) základu zásahu, resp. absenci zjevné

nepřiměřenosti (srov. *Benet Czech, spol. s r. o., proti České republice*, rozsudek ze dne 21. 10. 2010, stížnost č. 31555/05, § 40).

48. Žádný z těchto důsledků stěžovatelka ve svém podání netvrdí a ani Ústavní soud nezaznamenal, že by přezkoumávaná právní úprava ke „rdousícímu efektu“ směřovala nebo dokonce rovnou vedla. Byť má daňové zvýhodnění vést ke zlepšení finanční situace rodin s vyživovaným dítětem, a proto ji lze zahrnout do širšího systému podpory státu rodinám (na což upozorňuje i sama stěžovatelka, označuje-li předmětné daňové zvýhodnění za faktickou sociální dávku pro osoby mající roční příjem vyšší než šestinásobek minimální mzdy), na druhou stranu není toto zvýhodnění navázáno například na institut životního minima, majícího zabezpečit osobě soběstačnost, ekonomickou jistotu a živobytí ještě v přijatelném rozsahu (srov. k tomu např. Beck, Petr. *Zákon o pomoci v hmotné nouzi; Zákon o životním a existenčním minimu*. Praha: Wolters Kluwer, 2016, s. 237). Přezkoumávané omezení zvýhodnění, jež je vlastní podstatou návrhu stěžovatelky, přitom není samo o sobě od životního minima odvozeno (což neplatí například pro přídavek na dítě) a rozdílně od slevy na dani na poplatníka podle § 35ba zákona o daních z příjmů nepředstavuje garanci minimální nezdanitelné částky [srov. k tomu zejména bod 52. nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014 sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (N 138/74 SbNU 141; 162/2014 Sb.)]; tento aspekt stěžovatelka ve své replice přehlíží, dovozuje-li, že odejmutí slevy na poplatníka by nebylo diskriminační, protože by se týkalo všech]. Uplatnění výdajových paušálů konečně nevylučuje (a ani nepodmiňuje) čerpání jiných dávek sociální podpory. Přezkoumávané ustanovení je nadto do té míry neutrální, že nerozlišuje poplatníky – fyzické osoby – primárně a výlučně podle druhu nebo struktury jejich příjmů, ale rozhodná je volba druhu zdanění, kterou pro sebe poplatníci provedli. Poplatníci tedy sami mohli zvážit, zda pro ně představuje větší finanční výhodu uplatnění blíže nespecifikovaných výdajů anebo zda je pro ně výhodnější své výdaje specifikovat (doložit) a získat tak daňové zvýhodnění. Ostatně, mělo-li by omezení podle relevantního znění § 35ca zákona o daních z příjmů vést ke „rdousícímu efektu“, muselo by to znamenat, že teprve kombinace paušálního uplatnění výdajů a daňového zvýhodnění podle § 35c zákona o daních z příjmů zajišťuje rodinám s dětmi závislými výživou soběstačnost, živobytí a ekonomickou jistotu ještě v přijatelném rozsahu. Tak tomu ale rozhodně není, neboť přijatelný rozsah životní úrovně je zajišťován mnohem širším spektrem opatření. Ani sama stěžovatelka – jak již bylo naznačeno – opak ve své ústavní stížnosti ani v replice netvrdí, když sama konstatuje, že předmětné omezení na ni a její rodinu „rdousící efekt“ ani jiné mimořádně tíživé dopady nemá. Napadená právní úprava pak rovněž podle Ústavního soudu nepředstavuje pro daňové poplatníky, na něž dopadá, nepřiměřené břemeno mající „rdousící efekt“ vůči jejich majetkové či příjmové základně. Podstatný je naopak aspekt dodržení zákazu diskriminace, což stěžovatelka v ústavní stížnosti vztahuje jak k jednotlivým poplatníkům, jejichž reálná výše příjmů nemusí korelovat s možností (ne)uplatnit pro sebe daňové zvýhodnění, tak k více než padesátiprocentní hranici základu daně, k němuž byly výdaje stanoveny procentuální sazbou.

## **IX/2. K porušení základního práva na rovné zacházení (zákaz diskriminace) zaručeného čl. 1 a čl. 3 odst. 1 Listiny a čl. 14 Úmluvy**

### **IX/2/1. Obecná východiska přezkumu**

49. Ústavní soud v návaznosti na argumentaci stěžovatelky a svou dosavadní judikaturu předesílá, že ústavní právo na rovné zacházení, resp. zákaz diskriminace je zaručeno jednak v čl. 1 Listiny jako samostatné základní právo, jehož se lze domáhat přímo a bez dalšího

(rovnost akcesorická, autonomní), jednak jako základní právo podmíněné, jehož se lze domáhat podle čl. 3 odst. 1 Listiny, resp. podle čl. 14 Úmluvy jen ve spojení s tvrzeným zásahem do jiného základního práva či svobody chráněných Listinou či Úmluvou (rovnost akcesorická, neautonomní).

50. S ohledem na skutečnost, že Ústavní soud ve své judikatuře postupně připustil vedle ústavní ochrany rovnosti v základních právech dle čl. 3 odst. 1 Listiny též ústavní ochranu rovnosti ve všech právech, resp. obecný zákaz libovůle dle čl. 1 Listiny, nemá samo rozlišování akcesorické či neakcesorické rovnosti v řízení o kontrole právních předpisů před Ústavním soudem zásadní význam, neboť všechny možné námitky opřené o porušení akcesorické rovnosti jsou vždy kryty i ochranou neakcesorické rovnosti.

51. Vlastní přezkum není primárně závislý na skutečnosti, zda k nerovnému zacházení dochází ve vztahu k jinému ústavně zaručenému právu, či nikoli. Klíčovým je ale důvod odlišného zacházení a zároveň konkrétní právo či statek, ve vztahu ke kterému je odlišně zacházeno. Tomu pak musí odpovídat nároky kladené Ústavním soudem na zdůvodnění legitimacy odlišného zacházení (srov. níže).

52. Při rozlišném zacházení z tzv. podezřelých důvodů (*suspect classification*), resp. důvodů týkajících se osobních charakteristik jednotlivce majících úzký vztah k ochraně důstojnosti člověka, je potřeba klást na zdůvodnění odlišného zacházení velmi přísné nároky. Naopak bude-li důvodem odlišného zacházení (rozlišujícím znakem) kritérium běžně a nezbytně používané v určité oblasti právní regulace (např. výše či struktura příjmu v daňovém zákonodárství), byť by se odlišné zacházení dotýkalo jiného základního práva, jako v nyní posuzovaném případě, bude intenzita ústavního přezkumu nízká.

### **IX/2/2. Posouzení tvrzeného porušení akcesorické rovnosti**

53. Podle čl. 3 odst. 1 Listiny se „základní práva a svobody (...) zaručují všem bez rozdílu pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry a náboženství, politického či jiného smýšlení, národního nebo sociálního původu, příslušnosti k národnostní nebo etnické menšině, majetku, rodu nebo jiného postavení“. Obdobně podle čl. 14 Úmluvy musí být užívání práv a svobod přiznaných Úmluvou zajištěno bez diskriminace založené na jakémkoli důvodu, jako je pohlaví, rasa, barva pleti, jazyk, náboženství, politické nebo jiné smýšlení, národnostní nebo sociální původ, příslušnost k národnostní menšině, majetek, rod nebo jiné postavení.

54. V nyní posuzovaném případě se tvrzená nerovnost dotýká jiného ústavně zaručeného práva, konkrétně ochrany práva vlastnického. Nerovnost má být podle stěžovatelky založena na základě kritéria odvozeného od rodinného stavu a rodičovství, když stěžovatelkou napadené omezení vede podle jejího názoru k tomu, že stát podporuje – jak stěžovatelka výslovně uvádí – jen děti těch rodičů, jejichž příjmy jsou celkově vyšší. V této souvislosti Ústavní soud nejprve zvážil, zda stěžovatelkou uváděné kritérium rodičovství a rodinného stavu lze podřadit – v rámci hodnocení akcesorické rovnosti – pod některý z důvodů uvedených v čl. 3 odst. 1 Listiny nebo čl. 14 Úmluvy. Zohlednil přitom, že Evropský soud pro lidská práva ve své judikatuře rozlišování podle kritéria rodičovství, respektive rodinného stavu podřazuje pod kritérium „jiného postavení“, neboť je považuje za podobná těm v čl. 14 Úmluvy výslovně uvedeným (srov. k tomu například rozsudek *Petrov proti Bulharsku* ze dne 22. 5. 2008, stížnost č. 15197/02 nebo rozsudek *Sahin proti Německu* ze dne 8. 7. 2003, stížnost č. 30943/96).

55. Na druhou stranu Ústavní soud posoudil, zda vůbec zákonodárce skutečně použil stěžovatelkou tvrzené – a podezřelé – důvody dle čl. 3 odst. 1 Listiny a čl. 14 Úmluvy. Podle názoru Ústavního soudu tomu tak není. Rozlišovacím kritériem je ve skutečnosti povaha jednotlivých daňových základů, respektive způsob určení výdajů, jež byly nutné k dosažení příjmů. Ani věcně pak není správné tvrzení stěžovatelky, že úprava zakotvená v § 35ca zákona o daních z příjmů bez dalšího podporovala rodiče s vyššími příjmy. Je samozřejmě možné, že některý rodič, který neuplatňuje nebo nemůže uplatňovat výdaje odkazem na zákonem stanovený procentuální podíl, má vyšší příjmy než rodič jiný, který možnost určovat výdaje procentuálním ekvivalentem využívá do té míry, že mu nárok na zvýhodnění podle § 35c zákona o daních z příjmů nevznikl. To ještě samo o sobě neukazuje na žádnou ústavněprávní diskrepanci. Smyslem daného ustanovení nebylo vytvářet hranici, od níž mají poplatníci – rodiče natolik vysoké příjmy, že jim dané zvýhodnění nemá náležet. Přezkoumávané ustanovení vycházelo toliko z toho, že vykazování výdajů procentním ekvivalentem je obecně pro poplatníka výhodnější, a proto od jistého poměru daňových základů (resp. od poměru použití různých metod uplatnění výdajů) poplatníkovi nenáleží daňové zvýhodnění. Jestliže by využívání paušálních výdajů v konkrétním případě pro poplatníka výhodné nebylo, mohl poplatník uplatňovat skutečně vynaložené (prokázané) výdaje. Opak ostatně netvrdí ani stěžovatelka; ta k tomu toliko v závěru ústavní stížnosti uvádí, že poté, co byl do zákona o daních z příjmů včleněn § 35ca, nemohla řada poplatníků skutečné výdaje uplatnit, neboť by museli dodanit zásoby a pohledávky, což by pro ně bylo likvidační.

56. Podle Ústavního soudu tedy možno učinit závěr, že kritérium daňového základu (respektive způsob výpočtu výdajů z něj) je prvkem zcela neutrálním, nijak *a priori* podezřelým a pro daňové předpisy běžným. Poplatník si i podle přezkoumávaného ustanovení vždy mohl vybrat, jakým způsobem své výdaje uplatní. Za situace, kdy se z jakýchkoliv důvodů rozhodl pro procentuální ekvivalent výdajů, mohl – splňoval-li proto stanovené podmínky – využívat dávek poskytovaných systémem sociální podpory a pomoci (srov. k tomu obdobně bod 48. nálezu sp. zn. Pl. ÚS 31/13).

57. Vzhledem k tomu, že zákonodárce v § 35ca zákona o daních z příjmů nepoužil žádného podezřelého kritéria (srov. shora), Ústavní soud zcela akceptuje důvody, jež vedly zákonodárce k nyní přezkoumávanému opatření; jak bylo uvedeno výše, opatření podle § 35ca zákona o daních z příjmů mělo jednak posílit státní rozpočet a místní rozpočty, jednak mělo vyrovnat jisté znevýhodnění těch poplatníků, kteří procentuální výdaje uplatňovat nemohli, a to naopak oproti těm poplatníkům, kteří tak činili. Ústavní soud uzavírá, že tvrzené porušení čl. 3 odst. 1 Listiny a čl. 14 Úmluvy neshledal, neboť žádný ze zde uvedených důvodů, včetně „jiného postavení“ v případě hodnoceného ustanovení nebyl aplikován.

### **IX/2/3. Posouzení tvrzeného porušení neakcesorické rovnosti**

58. Podle čl. 1 věty první Listiny „[I]idé jsou svobodní a rovní v důstojnosti i v právech“. Takto zakotvený princip rovnosti mj. vylučuje libovůli zákonodárce při rozlišování práv určitých skupin subjektů [srov. např. nálezy ze dne 4. 6. 1997 sp. zn. Pl. ÚS 33/96 (N 67/8 SbNU 163; 185/1997 Sb.), ze dne 25. 6. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 36/01 (N 80/26 SbNU 317; 403/2002 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (viz výše) nebo ze dne 15. 5. 2012 sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (N 102/65 SbNU 367; 220/2012 Sb.)].

59. Z hlediska aplikovatelnosti rovnosti v právech, resp. obecného zákazu libovůle při jakémkoli rozlišování plynoucího z čl. 1 Listiny není pochyb o tom, že daný princip je aplikovatelný na posuzovaný případ, neboť předmětem přezkumu je odlišné zacházení, a to odlišné zacházení mezi dvěma skupinami poplatníků, kdy jedni nárok na zvýhodnění podle § 35c zákona o dani z příjmů měli a jiní nikoliv, a to podle toho, jakým způsobem a v jaké míře uplatňovali své výdaje nutné k dosažení jejich příjmů.

60. Ústavní soud přitom konstantně vyžaduje, aby se zákonodárce při jakémkoli rozlišování mezi situacemi či subjekty (bez ohledu na to, zda předmětem právní úpravy jsou záležitosti týkající se základních práv, či nikoli) vyhnul libovůli, tj. nedůvodnému rozlišování. Jak Ústavní soud již mnohokrát uvedl, stát může rozhodnout, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrné, že tak činí ve veřejném zájmu [srov. např. nálezy ze dne 1. 12. 1999 sp. zn. Pl. ÚS 17/99 (N 174/16 SbNU 267; 3/2000 Sb.), nálezy ze dne 9. 3. 2004 sp. zn. Pl. ÚS 2/02 (N 35/32 SbNU 331; 278/2004 Sb.) nebo již citovaný nálezy sp. zn. Pl. ÚS 31/13]. Judikatura dovodila, že princip rovného zacházení je porušen tehdy, je-li s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, zacházeno rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup [srov. např. nálezy ze dne 21. 1. 2003 sp. zn. Pl. ÚS 15/02 (N 11/29 SbNU 79; 40/2003 Sb.)]. Nadto Ústavní soud rovněž vyžaduje [srov. například nálezy ze dne 28. 6. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 18/15 (271/2016 Sb.)], aby daňový zákon zatěžoval daňové poplatníky rovnoměrně, to znamená, aby každý poplatník byl rovnoměrně zapojen do financování státních úkolů podle své způsobilosti. Je tedy třeba, aby byl naplněn princip tzv. horizontální spravedlnosti, jenž lze interpretovat tak, že daňoví poplatníci se stejnou (obdobnou) finanční výkonností jsou rovněž stejně (obdobně) zdaněni.

61. I tento princip však byl v omezení zakotveném v § 35ca zákona o daních z příjmů podle přesvědčení Ústavního soudu zachován. Nepřímo to přitom vyplývá i z argumentace samotné stěžovatelky, neboť ta, jak již bylo zmíněno (byť v jiné souvislosti), připouští, že měli-li by někteří poplatníci doložit „jen“ své skutečné výdaje, bylo by to pro ně likvidační. Aniž by Ústavnímu soudu příslušelo vymezovat se vůči vypovídací hodnotě takového vyjádření stěžovatelky, může z něj minimálně usuzovat, že i sama stěžovatelka – byť implicitně – připouští, že možnost uplatňovat výdaje procentuálním ekvivalentem přináší poplatníkům zpravidla nezanedbatelnou administrativní, ale i finanční výhodu. Kontext zmíněného vyjádření stěžovatelky ostatně vyplývá i jen ze samotného zákona, kdy nejvyšší zvýhodnění na dítě dosahuje v současné době částku 24 204 Kč na třetí a každé další dítě ročně, naopak ekvivalent výdajů může poplatník uplatňovat – zjednodušeně řečeno – v rozmezí až 800 000 Kč (nejvyšší limit) nebo až 300 000 Kč (nejnižší limit) ročně. Na první pohled je zřejmé, že možnost uplatňovat procentuální ekvivalent výdajů se pohybuje v jiných řádech než eventuální zvýhodnění na výživu dítěte (dětí). Obecná vypovídací hodnota právě uvedeného přitom není snižována ani tím, že mnozí z poplatníků těchto limitů zdaleka nedosáhnou – jejich (dílčí) základ daně je mnohem menší – nebo jejich výdaje skutečně dosahují uvedených limitů. V takovém případě však mohli své skutečné výdaje uplatnit a zvýhodnění na dítě jim v režimu § 35ca zákona o daních z příjmů náleželo. Sama stěžovatelka přitom v ústavní stížnosti ve skutečnosti nepřináší nic, co by tuto úvahu zpochybňovalo. Buďto je využití procentuálního ekvivalentu pro poplatníky výhodné ať už finančně (když druhá varianta by mohla být pro mnohé poplatníky – řečeno slovy stěžovatelky – likvidační) či administrativně, anebo není, a proto jej nepoužijí. Je sice srozumitelné, že stěžovatelka usiluje o to, aby mohla kombinovat za minulá zdaňovací období paušální výdaje i zvýhodnění na dítě, ale v ústavní stížnosti ve svém důsledku netvrdí žádný přesvědčivý argument, proč by

taková kombinace měla být v jejím případě (respektive obecně) spravedlivější, tedy, proč by lépe měla odpovídat výše definovanému principu horizontální spravedlnosti při ukládání daňových povinností. Stěžovatelka rovněž nevysvětluje (srov. její repliku), v čem by jí navrhované řešení – tedy odejmutí slevy na poplatníka těm, kteří uplatňují své výdaje zákonem stanoveným ekvivalentem – mělo být spravedlivější ve srovnání s nyní přezkoumávaným řešením, kromě toho, že by se zjevně týkalo mnohem širší skupiny poplatníků. Ostatně zákon o daních z příjmů i nadále omezuje kombinaci zvýhodnění podle § 30c zákona o daních z příjmů a některých investičních pobídek například na modernizaci výroby. I v takovém případě se tak uplatňuje princip vyvažování různých daňových výhod, na čemž nelze shledávat nic neústavního.

62. Naposledy uvedený závěr pak nutno podle Ústavního soudu vztahovat i na skutečnost, že posuzované ustanovení pro aktivaci v něm zakotveného omezení využívalo kritéria nadpolovičního dílejšího daňového základu, k němuž byly procentuální výdaje vztaženy (vůči daňovému základu jako takovému). Argumentuje-li totiž stěžovatelka ve své ústavní stížnosti nepřipustně „ostrou“ hranicí 50 % – zjevně inspirována shora citovaným nálezem sp. zn. Pl. ÚS 18/15 – pak přehlíží, že Ústavní soud se v tomto nálezu nevymezil *en bloc* proti možnosti využívat v daňových předpisech „ostré hranice“ či daňová pásma (srov. např. bod 131. nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/15), ale tomu, zda a k jakému daňovému základu či příjmu se má daňové pásmo vztahovat. Právě posuzovaný případ se situací poživatelů starobního důchodu majících další příjem vyšší než 840 000 Kč ročně není srovnatelný už proto, že tito poživatelé starobního důchodu podléhali zdanění – tedy nikoliv, že by jim byl odepřen jiný benefit jako v nyní hodnocené věci – s tím zásadním rozdílem, že si nemohli zvolit jiný daňový režim, v němž by se jejich starobní důchod – stejně jako u ostatních starobních důchodců s nižším dalším příjmem – nedanil (už jen z toho důvodu tedy návrhy stěžovatelky, že přípustné „zdanění“ daňového zvýhodnění by bylo pouze takové, jež by jej snižovalo například pouze o určitou část, nemohou být pro posouzení ústavnosti napadeného ustanovení významné). Ústavní soud se tehdy pozastavil nad tím, že zákonodárce se rozhodl zdanit starobní důchod (který nemusel být nikterak vysoký) a nikoliv jen kupř. nadstandardní příjem (respektive jeho část), jehož starobní důchodce dosahoval. Jak vidno, neústavnost v tehdy posuzované věci nespočívala výhradně v tom, že zákonodárce zvolil „ostrou hranici“ 840 000 Kč dalších příjmů ročně, ale v tom, jaký daňový mechanismus i s přihlédnutím k této částce pro zdanění nadstandardních příjmů starobních důchodců vystavěl. Oba případy podle Ústavního soudu nelze srovnávat. Stěžovatelka rovněž v rámci celé své argumentace přehlíží zásadní okolnost: byť může být celkový daňový základ u několika poplatníků stejně vysoký, zdanění příjmů se bude lišit už jen podle typu samotného daňového základu. Ani taková okolnost však sama o sobě není neústavní.

63. Ústavní soud tedy ani při posuzování dodržení principu neakcesorické rovnosti nedospěl k závěru, že by míra odlišného zacházení mezi jednotlivými skupinami poplatníků podle § 35ca zákona o daních z příjmů byla zcela zjevně nepřiměřená. Napadené ustanovení tak podle Ústavního soudu nepředstavuje rozlišení svévolné, a naopak i podle Ústavního soudu lze souhlasit s tím, že je věcně a racionálně zdůvodněno a neporušuje zákaz nerovného zacházení zaručený čl. 1 Listiny.

## X. Závěr

64. Ve světle těchto východisek a ve vztahu k vlastnímu návrhu stěžovatelky Ústavní soud uzavírá, že nejsou dány důvody ke konstatování neústavnosti § 35ca zákona o daních z



příjmů, ve znění do 30. 6. 2017, a to v té jeho části, která zní: „Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže [...] b) uplatnit daňové zvýhodnění.“, neboť tato část ustanovení není v rozporu s ústavním pořádkem České republiky. Proto byl návrh stěžovatelky v této části podle § 70 odst. 2 zákona o Ústavním soudu zamítnut. V části, která zní: „Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže [...] a) snížit daň podle § 35ba odst. 1 písm. b),“ byl pak návrh stěžovatelky odmítnut jako podaný osobou zjevně k tomu neoprávněnou [§ 43 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 43 odst. 2 písm. b) zákona o Ústavním soudu].

**Poučení: Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat.**

V Brně dne 27. února 2018

Pavel Rychetský  
předseda Ústavního soudu